

行政事业单位专项资金核算的若干思考

王教育

(中国财政杂志社 北京 100036)

【摘要】 本文阐述了行政事业单位专项资金核算范围的界定、核算方式,探讨了分账制、统账制下的会计科目设置问题,建议国家尽快对专项资金进行科学界定,明确哪些项目应作为专项资金管理,并确定统一的专项资金核算口径,严格区分报账制、分账制等核算方式,防止各种专项资金核算混淆不清,这不仅有利于用款单位对专项资金的核算,而且有利于财政部门加强对专项资金的监督和开展综合评价。

【关键词】 行政事业单位 专项资金核算 分账制 统账制

在专项资金管理过程中普遍存在着财务控制意识薄弱,会计核算不细化,不规范,各渠道、各项目资金未分开列账,资金使用也未按项目或实施单位分开核算,财务与计划部门脱节,各种项目资金混合使用,项目资金滞留、相互挤占现象严重。本文重点就行政事业单位专项资金核算时遇到的一些问题提出自己的看法,与大家商榷。

一、专项资金核算范围的界定

专项资金是财政分配用于专项事业的资金,是公共支出的重要组成部分。但在实际操作中,究竟哪些资金属于专项并应纳入专项资金管理和核算尚不明确。因而,对专项资金不同的界定,在管理和核算的口径上存在着较大的差异。目前较普遍的几种界定方法是:

1. 预算界定法。广义的专项资金,即扣除经常性经费以外的,由财政安排或追加以及上级单位拨付的财政资金,全部作为专项资金。《中央本级项目支出预算管理办法》财预[2007]38号第四条规定,项目支出预算是部门支出预算的组成部分,是中央部门为完成其特定的行政工作任务或事业发展目标,在基本支出预算之外编制的年度项目支出计划。包括基本建设、有关事业发展专项计划、专项业务费、大型修缮、大型购置、大型会议等项目支出。对于地方而言,专项资金分类与中央项目支出分类基本一致。

2. 会计界定法。狭义的专项资金管理,简称报账制。依据1998年执行《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》中的规定,专项资金是指事业单位收到财政部门、上级单位或其他单位拨入的有指定用途并需要单独报账的拨入专款。主要有科研课题经费、挖潜改造资金、科技三项费用等指定项目或用途的支出。

3. 追加界定法。专项资金是对未纳入本级财政年度预算的项目通过追加争取项目资金或上级单位拨付的作为专项资金管理,项目支出预算纳入年度预算内,获得财政拨款,作为基本支出范畴。

4. 行文界定法。国家有关部门出台相关管理规定明确专

项资金的含义、范围等管理要求。

专项资金纳入预算管理,专项资金目录应当作为编制年度预算草案的重要依据。专项资金的拨付按照财政国库管理规定办理;不得无故滞留、拖延专项资金的拨款,不得将专项资金用于工资福利和公用经费等一般性支出。

综上所述,预算界定法符合全面预算口径,专项资金认定范围广,易造成会计核算混乱,而其中的专项公用经费支出也作为专项资金管理,不符合专项资金专款专用特点;会计界定法符合专项资金专款专用特点,但专项资金核算范围仅限于报账制的专项资金,项目收支面窄;而追加界定法缺少对本级财政部门预算专项资金的确认,以上方法各有利弊;行文界定法是目前最新最全面的关于专项资金的界定,是符合实际的一种可操作的界定方法,但行文界定法的权威性明显弱于预算法、会计法。因此,国家层面应尽快出台专项资金管理规定,明确专项资金管理,规范其会计核算。

二、专项资金核算方式

由于专项资金具有面广、种类多、不确定性等特点,因而其会计核算方式也很多样化。

1. 报账制。报账制是指项目资金管理以县级以上财政部门为单位统一资金拨借、统一会计核算、统一报账管理的一种制度。报账制实行“五专”,即专户储存、专账核算、专人管理、专款专用等。可见,报账制下财政专项资金报账者是财政专项资金项目的实施单位,而受理报账者是管理财政专项资金的财政部门。

财政专项资金实行报账制管理,按规定可预付项目资金,然后根据项目单位报账再拨付资金。有的项目单位因项目实施后未取得正式发票,迟迟不予报账;有些项目单位收到预付资金后,没有按规定项目实施,也不再申领其余部分资金,造成资金损失浪费。

有些项目单位滥用报账制核算方法,将不属于报账制的专项资金采用报账制核算。按国库集中支付管理规定要求,具有特定用途的专项资金如科研课题经费等必须通过财政国库

支付中心拨付到项目单位,凡通过财政集中支付系统的项目收支,年终应纳入部门决算,报账制所用的会计科目和经费预算拨款科目不一致,导致与财政决算口径产生巨大差异。

2. 分账制。分账制是指项目单位将专项资金与基本支出分别进行核算的方法。分账制核算目前有两类法律规定:一是普通法规,根据当前《行政单位会计制度》和《行政单位财务制度》等规定,事业支出、经费支出科目下设基本支出和项目支出二级科目。两者包含的经济内容是一致的,但基本支出以工资福利支出、商品服务支出、家庭补助支出和其他资本性支出为主。项目支出以商品服务支出、对企事业单位补贴支出、其他资本性支出为主。二是个别法规,依据相关部门针对某一类专项资金制定的管理办法。

3. 统账制。相对分账制而言,统账制是指专项资金支出与基本支出不进行分别核算,统一纳入相应账户,通过软件项目辅助核算方式提供项目信息的一种核算方法。

项目经费来源较之过去的专项资金来源范围广,既包括财政部门、上级单位或其他单位拨入的有指定用途,有需要单独报账的专项资金,也有单位用于项目支出的自筹资金。项目支出涉及人员经费、公用支出、基本建设、设备投入等多方面。在目前专项资金管理制度不完善、监管不到位,专项资金未实行分类管理、分类核算,预算内外拨款未区分所拨款项的专项资金具体内容,导致将绝大部分专项资金纳入正常性经费核算,在实际操作中常出现项目支出核算混乱的情况下,许多项目单位采用了统账制这种简单易行的会计核算方式。

三、分账制、统账制的会计科目设置

实行国库集中支付以后,全部专项资金纳入预算管理,专项资金的拨付按照财政国库管理规定办理;专项资金支出,应当按照批准的项目和用途使用,并需要单独核算,即应当与正常的拨款区分开来,分别核算,同时接受有关部门的检查、监督。已完成项目的专项结余,报经主管预算单位或者财政部门批准后方可使用。政府收支分类改革后,政府的每一笔项目支出都要通过功能分类和经济分类同时进行反映。

1. 分账制有两种科目设置方法。一是依据现行会计制度规定:事业支出、经费支出科目下设基本支出和项目支出二级科目,按批准的具体项目设三级科目,再按经济用途分类。申请用款计划(收到财政拨款)借记财政直接支出用款额度(零余额账户用款额度)项目,贷记财政补助收入——项目支出——具体项目名称。支付项目用款时借记“事业支出——项目支出——A项目——商品服务支出——差旅费”科目,贷记“财政直接支出用款额度(零余额账户用款额度)”科目。

二是依据基金账户管理规定:如《陕西省教育厅关于非义务教育家庭经济困难学生资助资金会计核算相关问题规定的通知》(陕教资[2007]113号)详细说明了奖助学金分账制的核算办法:收到各类济困助学资金,在确认收入的同时,做支出分录,把资金转入“专用基金”账户。例如,收到国家奖学金,借记“银行存款”科目,贷记“财政补助收入(教育事业经费拨款)——济困助学专项——国家奖学金”科目;同时作支出,借记“教育事业支出——对家庭及个人补助支出——奖助学

金——国家奖学金支出”科目,贷记“专用基金——学生奖学金——国家奖学金”科目。济困助学资金的增加和减少通过“专用基金——奖贷基金”账户核算。济困助学资金增加记贷方,减少记借方。本账户的余额为济困助学资金的结余。年末结余结转下年度继续使用。济困助学资金必须严格按照资金的用途使用,通过各个明细科目反映。

从会计角度透析,基金是一个狭义的概念,意指具有特定目的和用途的资金,其资金来源有单位计提、财政拨款、其他单位给付等多种形式。专用基金是以准备金方式专户管理,按期计提,账户资金可以滚动使用,期末有余额。相对济困助学资金、修购基金、医疗基金而言,财政专项资金只是其中一部分,但财政资金还必须坚持专款专用原则,如国家奖学金只能用于奖学金发放,不能用于学生困难补助。

以上两种分账制存在明显的不同,区别在于专用基金账户的设置,会计制度明确规定用专用基金账户核算的,就不能用其他方式。

2. 统账制科目设置。目前多数单位在实际操作中项目支出核算混乱,将绝大部分专项资金纳入正常性经费核算,无专户管理、专款不专用等问题突出,形成错误的统账核算方式。

统账制科目使用范围是除基金账户、报账制核算方式外的专项资金,利用会计软件提供的辅助核算功能,减少科目级数,事业支出、经费支出下设工资福利支出、商品服务支出、对个人和家庭补助支出、其他资本性支出四个二级科目,三级是用途分类。每个科目增加部门、个人、项目辅助核算,项目分两个大类:一是基本支出;二是项目支出,在项目支出类下再按项目类别分类,每一类目下增加具体项目名称。例如,某科研项目负责人报差旅费,分账制核算需要“事业支出——项目支出——A项目——商品服务支出——差旅费——某部门——某人”七级科目,统账制核算只需设置“事业支出——商品服务支出——差旅费”三级科目,其余的A项目、部门、负责人辅助核算就能完成。

国家对专项资金进行科学界定,不仅有利于用款单位对专项资金的核算,而且有利于财政部门加强对专项资金的监督和开展综合评价。根据专项资金的定义及内涵,应明确哪些项目作为专项资金管理,确定统一的专项资金核算口径,严格区分报账制、分账制等核算方式,防止各种专项资金核算混淆不清,从而达到科学管理、有效监督的目的。

主要参考文献

1. 财政部.中央本级项目支出预算管理办法.财预[2007]38号,2007-11-23
2. 陕西省教育厅.关于非义务教育家庭经济困难学生资助资金会计核算相关问题规定的通知.陕教资[2007]113号,2007-12-06
3. 江苏省人民政府.江苏省省级财政专项资金管理办法.江苏省人民政府令第63号,2010-06-02
4. 财政部,教育部.关于印发《普通本科高校、高等职业学校国家励志奖学金管理暂行办法》的通知.财教[2007]91号,2007-06-27